

2017年5月8日

担当：森 稔樹（法学部教授）

0. 本題に入る前に 消費税法第1条（とくに第2項に注意）

（趣旨等）

第1条 この法律は、消費税について、課税の対象、納税義務者、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるものとする。

2 消費税の収入については、地方交付税法（昭和25年法律第211号）に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする。

（この規定の意味については、後日扱うこととする。）

1. 国税としての消費税の納税義務者

（1）前提

課税対象（課税物件）により、納税義務者の範囲が異なる。

国内取引／輸入取引

（2）納税義務者

①国内取引の場合

消費税法第5条第1項：「事業者は、国内において行つた課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

∴国内取引の場合の納税義務者：課税資産の譲渡等を行つた事業者＝すなわち、個人事業者および法人（第2条第1項第3号・第4号、第3条、第60条）。

⇒国、地方公共団体、公益法人、公共法人、人格のない社団等も含む。

＝法人税法などでは事業者と言えない者であっても、消費税法においては事業者となりうる¹。

▲消費者は、国内取引については納税義務者ではない（東京地判平成2年3月26日判時1344号115頁を参照）。

▲破産者が破産手続開始決定後に資産を譲渡した場合には、消費税法に定められた課税要件を満たす限り、消費税の納税義務を負う（名古屋高金沢支判平成20年6月16日判タ1303号141頁。破産者が破産財団に属する資産の所有者であることが理由とされる）。

▲個人事業者でも法人でもなく、人格のない社団等とも言えないもの（例、民法上の組合）であっても、消費税の納税義務者たりうる場合がある（福岡地判平成11年3月25日税資241号313頁）。

▲信託の受益者は、原則として当該信託の信託財産に属する資産を保有するものとみなされ、かつ、当該信託財産に係る資産等取引について当該受益者の資産等取引とみなされ、消費税法が適用される（第14条第1項）。

▲法人課税信託の受託者は、各法人課税信託の信託資産等および固有資産等ごとに、それぞれ別の者とみなされ、消費税法が適用される（一部の規定を除く。第15条第1項）。

¹ 水野忠恒『大系租税法』（2015年、中央経済社）810頁。

②輸入取引の場合

消費税法第5条第2項：「外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」

∴輸入取引の場合の納税義務者＝課税貨物を保税地域から引き取る者

⇒国内取引と異なり、事業者のみならず、事業者でない個人（消費者）や免税事業者も、保税地域から課税貨物を引き取る限りで納税義務者となる。

⇒外国貨物の引取が事業として行われるか否か、対価を得て行われるか否かを問わない。

▲無体財産権（特許権など）を外国から導入することは、保税地域からの外国貨物の引き取りにあたらぬので、消費税の課税対象とならない。

〔参考〕保税地域²

保税地域＝外国貨物³の積み卸し、運搬、蔵置、加工・製造、展示などの行為を行う場で、税関の監督下に置かれる地域（場所）。関税の徴収の確保を確保すること、秩序ある貿易を維持することが目的とされる。外国貨物は、原則として保税地域以外の場所に置くことはできない（関税法第30条第1項）。

保税地域は次の5種からなる（同第29条）。

①指定保税地域

関税法第37条第1項：「指定保税地域とは、国、地方公共団体又は港湾施設若しくは空港施設の建設若しくは管理を行う法人であつて政令で定める者が所有し、又は管理する土地又は建設物その他の施設で、開港又は税関空港における税関手続の簡易、かつ、迅速な処理を図るため、外国貨物の積み卸し若しくは運搬をし、又はこれを一時置くことができる場所として財務大臣が指定したものをいう。」〔例、港に設置されているコンテナヤード〕

②保税蔵置場

同第42条第1項：「保税蔵置場とは、外国貨物の積み卸し若しくは運搬をし、又はこれを置くことができる場所として、政令で定めるところにより、税関長が許可したものをいう。」〔例、倉庫〕

③保税工場

同第56条第1項：「保税工場とは、外国貨物についての加工若しくはこれを原料とする製造（混合を含む。）又は外国貨物に係る改装、仕分その他の手入（以下これらの加工若しくは製造又は改装、仕分その他の手入を「保税作業」という。）をすることができる場所として、政令で定めるところにより、税関長が許可したものをいう。」〔例、造船所、製油所、製鉄所〕

④保税展示場

同第62条の2：「保税展示場とは、政令で定める博覧会、見本市その他これらに類するもの（以下「博覧会等」という。）で、外国貨物を展示するものの会場に使用する場所として、政令で定めるところにより、税関長が許可したものをいう。」〔例、博覧会、博物館〕

² 税関のホームページに「保税地域一覧表・承認工場一覧表」が掲載されているので、参照されたい（<http://www.customs.go.jp/hozei/hozeiichiran.htm>）。

³ 関税法第2条第1項第4号により、「輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物（外国の船舶により公開で採捕された水産物を含む。）で輸入が許可される前のもの」と定義される。

⑤総合保税地域

同第 62 条の 8 : 「総合保税地域とは、一団の土地及びその土地に存する建設物その他の施設（次項において「一団の土地等」という。）で、次に掲げる行為をすることができる場所として、政令で定めるところにより、税関長が許可したものをいう。

- 一 外国貨物の積卸し、運搬若しくは蔵置又は内容の点検若しくは改装、仕分その他の手入れ
- 二 外国貨物の加工又はこれを原料とする製造（混合を含む。）
- 三 外国貨物の展示又はこれに関連する使用（これらの行為のうち政令で定めるものに限る。）」

〔かわさきファズ物流センター、（株）横浜港国際流通センター、中部国際空港総合保税地域、愛媛エフ・イー・ゼット（株）愛媛国際物流ターミナル：この 4 つのみである。〕

2. 国税としての消費税の税率

消費税法第 29 条 : 「消費税の税率は、百分の六・三とする。」⇒6.3%である⁴。なお、2019 年 10 月 1 日から 7.8%となる⁵。

▲何故、一般的には 8%と言われるのか？

地方税法第 72 条の 83 : 「地方消費税の税率は、63 分の 17 とする。」

$$\therefore \underline{6.3/100} + \underline{6.3/100 \times 17/63} = \underline{6.3/100} + \underline{1.7/100} = 8/100$$

↑ 国税としての消費税 ↓ 地方消費税 ↑ 国税としての消費税と地方消費税とを合わせた税率

▲従って、一般的に消費税の税率が 10%になるというのも、正確に表現すれば次のようになる。

$$\underline{7.8/100} + \underline{7.8/100 \times 22/78} = \underline{7.8/100} + \underline{2.2/100} = 10/100$$

↑ 国税としての消費税 ↓ 地方消費税 ↑ 国税としての消費税と地方消費税とを合わせた税率

⁴ 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律」（以下、消費税法等改正法）第 2 条による。

⁵ 消費税法等改正法第 3 条による。但し、当初は 2015 年 10 月 1 日から実施することとされていたが、2014 年 11 月 18 日に、実施を 2017 年 4 月 1 日に延期する旨の内閣総理大臣の表明が行われた。その根拠となった消費税法等改正法附則第 18 条第 3 項および「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」（以下、地方税法等改正法）附則第 19 条は、平成 27 年度税制改正の一環として削除された〔森稔樹「2015（平成 27）年度税制改正の概要と論点～地方税制の重要課題を中心に」自治総研 2015 年 6 月号 98 頁、同「地方税法等の一部を改正する法律（平成 27 年 3 月 31 日法律第 2 号）」自治総研 2015 年 12 月号 56 頁を参照〕。しかし、2016 年 6 月 1 日に、実施を 2019 年 10 月 1 日に再延期する旨の内閣総理大臣の表明が行われた。これは、同年中に召集された第 192 回国会において消費税法等改正法を改正する法律および地方税法等改正法を改正する法律が成立することにより、確定した。なお、この点に関して講義担当者が執筆した論文が、2017 年中に下山憲治編（地方自治総合研究所監修）『地方自治関連立法動向第 4 集』および雑誌「自治総研」に掲載される予定である。